

2016 年度注册会计师全国统一考试辅导教材

审 计

Auditing

中国注册会计师协会 编

CPA



经济科学出版社

附录 (97%) 目录附录图

2016 年度注册会计师全国统一考试辅导教材

审 计

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计/中国注册会计师协会编. —北京: 经济科学出版社, 2016. 2

2016 年度注册会计师全国统一考试辅导教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6592 - 0

I. ①审… II. ①中… III. ①审计 - 注册会计师 - 资格考试 - 教材 IV. ①F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 027186 号

责任编辑: 赵泽蓬 黄双蓉 杜 鹏 王柳松

责任校对: 郑淑艳 杨 海

责任印制: 邱 天

审 计

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京联兴盛业印刷股份有限公司印装

787 × 1092 16 开 34 印张 870000 字

2016 年 3 月第 1 版 2016 年 3 月第 1 次印刷

印数: 00001—80000 册

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6592 - 0 定价: 49.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

前言

注册会计师独立审计是市场经济监督体系重要的制度安排，注册会计师行业是高端服务业中重要的专业服务业。伴随着改革开放和社会主义市场经济体制建设的历史进程，我国注册会计师行业不断发展壮大，在服务国家建设以及完善社会监督体制、规范市场经济秩序、提高资源配置效率、提升经济发展质量等方面都发挥了十分重要的作用。

《注册会计师法》规定，国家实行注册会计师全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试制度已经成为注册会计师行业资格准入的重要环节，在引导会计专业人才健康成长、评价会计专业人才资质能力、建设会计专业人才队伍等方面发挥了不可替代的作用。

注册会计师全国统一考试分为专业阶段和综合阶段两个阶段。专业阶段主要测试考生是否具备注册会计师执业所需要的专业知识，是否掌握基本的职业技能和职业道德规范，设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6科。综合阶段主要测试考生是否具备在职业环境中综合运用专业学科知识，坚守职业价值观、遵循职业道德、坚持职业态度，有效解决实务问题的能力，设职业能力综合测试科目，分成试卷一和试卷二。

为有效指导考生进行复习备考，我们组织专家编写了专业阶段6个科目的考试辅导教材和《经济法规汇编》；同时，分科汇编了最近4年专业阶段和综合阶段的考试试题。本套教材力求体现注册会计师考试制度改革的总体目标，以读者掌握大学会计等相关专业本科以上专业知识为基准，力求体现全面性与系统性、实用性与时效性。同时，本版教材适当充实了相关学科基本理论和原理方面的内容，旨在培养考生的专业思维和分析、解决问题的能力。本套教材作为指导考生复习备考之用，不作为注册会计师全国统一考试的指定用书。

对于教材及参考用书中的疏漏、错误之处，恳请读者指正。

中国注册会计师协会

2016年3月

目 录

第一编 审计基本原理

第一章 审计概述	(3)
第一节 审计的概念与保证程度	(3)
第二节 审计要素	(4)
第三节 审计目标	(8)
第四节 审计基本要求	(13)
第五节 审计风险	(16)
第六节 审计过程	(19)
第二章 审计计划	(22)
第一节 初步业务活动	(22)
第二节 总体审计策略和具体审计计划	(26)
第三节 重要性	(31)
第三章 审计证据	(42)
第一节 审计证据的性质	(42)
第二节 审计程序	(46)
第三节 函证	(48)
第四节 分析程序	(58)
第四章 审计抽样	(64)
第一节 审计抽样的基本概念	(64)
第二节 审计抽样的基本原理和步骤	(67)
第三节 审计抽样在控制测试中的应用	(76)
第四节 审计抽样在细节测试中的运用	(85)

第五章 信息技术对审计的影响	(95)
第一节 信息技术对内部控制的影响	(95)
第二节 评估信息技术的风险	(97)
第三节 信息技术中的一般控制和应用控制测试	(97)
第四节 信息技术对审计过程的影响	(101)
第五节 计算机辅助审计技术和电子表格的运用	(103)
第六节 不同信息技术环境下的问题	(106)
第六章 审计工作底稿	(109)
第一节 审计工作底稿概述	(109)
第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围	(111)
第三节 审计工作底稿的归档	(116)

第二编 审计测试流程

第七章 风险评估	(123)
第一节 风险识别和评估概述	(123)
第二节 风险评估程序、信息来源以及项目组内部的讨论	(124)
第三节 了解被审计单位及其环境	(128)
第四节 了解被审计单位的内部控制	(136)
第五节 评估重大错报风险	(155)
第八章 风险应对	(161)
第一节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	(161)
第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	(164)
第三节 控制测试	(168)
第四节 实质性程序	(176)

第三编 各类交易和账户余额的审计

第九章 销售与收款循环的审计	(183)
第一节 销售与收款循环的特点	(184)
第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试	(188)
第三节 销售与收款循环的实质性程序	(201)

第十章 采购与付款循环的审计	(217)
第一节 采购与付款循环的特点	(217)
第二节 采购与付款循环的内部控制和控制测试	(221)
第三节 采购与付款循环的实质性程序	(233)
第十一章 生产与存货循环的审计	(245)
第一节 生产与存货循环的特点	(245)
第二节 生产与存货循环的内部控制和控制测试	(247)
第三节 生产与存货循环的实质性程序	(255)
第十二章 货币资金的审计	(268)
第一节 货币资金审计概述	(268)
第二节 库存现金审计	(272)
第三节 银行存款和其他货币资金审计	(275)
第四编 对特殊事项的考虑	
第十三章 对舞弊和法律法规的考虑	(287)
第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任	(287)
第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑	(304)
第十四章 审计沟通	(310)
第一节 注册会计师与治理层的沟通	(310)
第二节 前任注册会计师和后任注册会计师的沟通	(322)
第十五章 注册会计师利用他人的工作	(328)
第一节 利用内部审计工作	(328)
第二节 利用专家的工作	(332)
第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑	(338)
第一节 与集团财务报表审计有关的概念	(338)
第二节 集团财务报表审计中的责任设定和注册会计师的目标	(340)
第三节 集团审计业务的承接与保持	(341)
第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境	(343)
第五节 了解组成部分注册会计师	(345)
第六节 重要性	(346)
第七节 针对评估的风险采取的应对措施	(347)

第八节 合并过程	(351)
第九节 与组成部分注册会计师的沟通	(351)
第十节 评价审计证据的充分性和适当性	(353)
第十一节 与集团管理层和集团治理层的沟通	(353)
第十七章 其他特殊项目的审计	(355)
第一节 审计会计估计	(355)
第二节 关联方的审计	(368)
第三节 考虑持续经营假设	(376)
第四节 首次接受委托时对期初余额的审计	(384)

第五编 完成审计工作与出具审计报告

第十八章 完成审计工作	(391)
第一节 完成审计工作概述	(391)
第二节 期后事项	(396)
第三节 书面声明	(402)
第十九章 审计报告	(408)
第一节 审计报告概述	(408)
第二节 审计意见的形成和审计报告的类型	(409)
第三节 审计报告的基本内容	(411)
第四节 非标准审计报告	(418)
第五节 比较信息	(432)
第六节 含有已审计财务报表的文件中的其他信息	(442)

第六编 质量控制

第二十章 会计师事务所业务质量控制	(451)
第一节 质量控制制度的目标和对业务质量承担的领导责任	(451)
第二节 相关职业道德要求	(454)
第三节 客户关系和具体业务的接受与保持	(456)
第四节 人力资源	(459)
第五节 业务执行	(462)

第六节 监控	(470)
--------------	-------

第七编 职业道德

第二十一章 职业道德基本原则和概念框架	(477)
第一节 职业道德基本原则	(477)
第二节 职业道德概念框架	(480)
第三节 注册会计师对职业道德概念框架的具体运用	(482)
第四节 非执业会员对职业道德概念框架的运用	(489)
第二十二章 审计业务对独立性的要求	(495)
第一节 基本概念和要求	(495)
第二节 经济利益	(502)
第三节 贷款和担保以及商业关系、家庭和私人关系	(506)
第四节 与审计客户发生人员交流	(511)
第五节 与审计客户长期存在业务关系	(514)
第六节 为审计客户提供非鉴证服务	(517)
第七节 收费	(529)
第八节 影响独立性的其他事项	(532)

第一编

审计基本原理

第一章 审计概述

第一节 审计的概念与保证程度

一、审计的定义

财务报表审计是注册会计师的传统核心业务。财务报表审计是指注册会计师对财务报表是否不存在重大错报提供合理保证，以积极方式提出意见，增强除管理层之外的预期使用者对财务报表信赖的程度。

上述定义可以从以下几个方面加以理解：

一是审计的用户是财务报表的预期使用者，即审计可以用来有效满足财务报表预期使用者的需求。

二是审计的目的是改善财务报表的质量或内涵，增强预期使用者对财务报表的信赖程度，即以合理保证的方式提高财务报表的可信度，而不涉及为如何利用信息提供建议。

三是合理保证是一种高水平保证。当注册会计师获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平时，就获取了合理保证。由于审计存在固有限制，注册会计师据以得出结论和形成审计意见的大多数审计证据是说服性而非结论性的，因此，审计只能提供合理保证，不能提供绝对保证。

四是审计的基础是独立性和专业性，通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行，注册会计师应当独立于被审计单位和预期使用者。

五是审计的最终产品是审计报告。注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见，并以审计报告的形式予以传达。注册会计师按照审计准则和相关职业道德要求执行审计工作，能够形成这样的意见。

二、合理保证与有限保证

注册会计师执行的业务分为鉴证业务和相关服务两类。鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务，包括审计、审阅和其他鉴证业务。相关服务包括税务代理、代编财务信息、对财务信息执行商定程序。

鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。审计属于合理保证的鉴证业务，注册会

计师将审计业务风险降至审计业务环境下可接受的低水平，以此作为以积极方式提出审计意见的基础。在财务报表审计中，要求注册会计师将审计风险降至可接受的低水平，对审计后的财务报表提供高水平保证（合理保证），在审计报告中对财务报表采用积极方式得出结论。审阅属于有限保证的鉴证业务，注册会计师将审阅业务风险降至审阅业务环境下可接受的水平，以此作为以消极方式提出审阅结论的基础。在财务报表审阅中，要求注册会计师将审阅风险降至审阅业务环境下可接受的水平（高于财务报表审计中可接受的低水平），对审阅后的财务报表提供低于高水平的保证（有限保证），在审阅报告中对财务报表采用消极方式得出结论。

表 1-1 列示了合理保证与有限保证的区别。

表 1-1 合理保证与有限保证的区别

业务类型 区别	合理保证 (财务报表审计)	有限保证 (财务报表审阅)
目标	在可接受的低审计风险下，以积极方式对财务报表整体发表审计意见，提供高水平的保证	在可接受的审阅风险下，以消极方式对财务报表整体发表审阅意见，提供有意义水平的保证。该保证水平低于审计业务的保证水平
证据收集程序	通过一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据，证据收集程序包括检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等	通过一个不断修正的、系统化的执业过程，获取充分、适当的证据，证据收集程序受到有意识的限制，主要采用询问和分析程序获取证据
所需证据数量	较多	较少
检查风险	较低	较高
财务报表的可信性	较高	较低
提出结论的方式	以积极方式提出结论。例如：“我们认为，ABC 公司财务报表在所有重大方面按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量”	以消极方式提出结论。例如：“根据我们的审阅，我们没有注意到任何事项使我们相信，ABC 公司财务报表没有按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量”

第二节 审 计 要 素

审计旨在增进某一鉴证对象信息的可信性。注册会计师通过收集充分、适当的证据来评价财务报表是否在所有重大方面符合会计准则，并出具审计报告，从而提高财务报表的可信性。因此，审计要素包括审计业务的三方关系、财务报表（鉴证对象信息）、财务报表编制基础（标准）、审计证据和审计报告。

一、审计业务的三方关系

三方关系人分别是注册会计师、被审计单位管理层（责任方）、财务报表预期使用者。注册会计师对由被审计单位管理层负责的财务报表发表审计意见，以增强除管理层之外的预

期使用者对财务报表的信赖程度。由于财务报表是由被审计单位管理层负责的，因此，注册会计师的审计意见主要是向除管理层之外的预期使用者提供的。在某些情况下，管理层和预期使用者可能来自同一企业，但并不意味着两者就是同一方。例如，某公司同时设有董事会和监事会，监事会需要对董事会和管理层负责编制的财务报表进行监督。

由于审计意见有利于提高财务报表的可信性，有可能对管理层有用，因此，在这种情况下，管理层也会成为预期使用者之一，但不是唯一的预期使用者。例如，管理层是审计报告的预期使用者之一，但同时预期使用者还包括企业的股东、债权人、监管机构等。因此，是否存在三方关系是判断某项业务是否属于审计业务或其他鉴证业务的重要标准之一。如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者，那么，该业务不构成一项审计业务或其他鉴证业务。

（一）注册会计师

注册会计师是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员，通常是指项目合伙人或项目组其他成员，有时也指其所在的会计师事务所。

按照审计准则的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。为履行这一职责，注册会计师应当遵守相关职业道德要求，按照审计准则的规定计划和实施审计工作，获取充分、适当的审计证据，并根据获取的审计证据得出合理的审计结论，发表恰当的审计意见。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

如果审计业务涉及的特殊知识和技能超出了注册会计师的能力，注册会计师可以利用专家协助执行审计业务。在这种情况下，注册会计师应当确信包括专家在内的项目组整体已具备执行该项审计业务所需的知识和技能，并充分参与该项审计业务和了解专家所承担的工作。

（二）被审计单位管理层（责任方）

责任方是指对财务报表负责的组织或人员，即被审计单位管理层。管理层是指对被审计单位经营活动的执行负有经营管理责任的人员。在某些被审计单位，管理层包括部分或全部的治理层成员，如治理层中负有经营管理责任的人员，或参与日常经营管理的业主（以下简称业主兼经理）。治理层是指对被审计单位战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括监督财务报告过程。在某些被审计单位，治理层可能包括管理层，如治理层中负有经营管理责任的人员，或业主兼经理。

与管理层和治理层责任相关的执行审计工作的前提（以下简称执行审计工作的前提），是指管理层和治理层（如适用）认可并理解其应当承担下列责任，这些责任构成注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的基础：（1）按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映（如适用）；（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；（3）向注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息（如记录、文件和其他事项），向注册会计师提供审计所需的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。财务报表编制和财务报表审计是财务信息生成链条上的不同环节，两者各司其职。法律法规要求管理层和治理层对编制财务报表承担责任，有利于从源头上保证财务信息质量。同时，在某些方面，注册会计师与管理层和治理层之间可能存在信息不对称。管理层和治理层作为内部人员，对企业的情况更为了解，更

能作出适合企业特点的会计处理决策和判断,因此,管理层和治理层理应对编制财务报表承担完全责任。尽管在审计过程中,注册会计师可能向管理层和治理层提出调整建议,甚至在不违反独立性的前提下为管理层编制财务报表提供协助,但管理层仍然对编制财务报表承担责任,并通过签署财务报表确认这一责任。如果财务报表存在重大错报,而注册会计师通过审计没有能够发现,也不能因为财务报表已经被注册会计师审计这一事实而减轻管理层和治理层对财务报表的责任。

(三) 预期使用者

预期使用者是指预期使用审计报告和财务报表的组织或人员。如果审计业务服务于特定的使用者或具有特殊目的,注册会计师可以很容易地识别预期使用者。例如,企业向银行贷款,银行要求企业提供一份反映财务状况的财务报表,那么,银行就是该审计报告的预期使用者。

注册会计师可能无法识别使用审计报告的所有组织和人员,尤其在各种可能的预期使用者对财务报表(鉴证对象信息)存在不同的利益需求时。此时,预期使用者主要是指那些与财务报表(鉴证对象信息)有重要和共同利益的主要利益相关者,例如,在上市公司财务报表审计中,预期使用者主要是指上市公司的股东。注册会计师应当根据法律法规的规定或与委托人签订的协议识别预期使用者。

审计报告的收件人应当尽可能地明确为所有的预期使用者,但在实务中往往很难做到这一点。原因很简单,有时审计报告并不向某些特定组织或人员提供,但这些组织或人员也有可能使用审计报告。例如,注册会计师为上市公司提供财务报表审计服务,其审计报告的收件人为“××股份有限公司全体股东”,但除了股东之外,公司债权人、证券监管机构等显然也是预期使用者。

二、财务报表(鉴证对象信息)

鉴证对象是否适当,是注册会计师能否将一项业务作为审计业务或其他鉴证业务予以承接的前提条件。适当的鉴证对象应当同时具备下列条件:(1)鉴证对象可以识别;(2)不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致;(3)注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息,获取充分、适当的证据,以支持其提出适当的鉴证结论。

在财务报表审计中,鉴证对象是历史的财务状况、经营业绩和现金流量,鉴证对象信息即财务报表。财务报表,是指依据某一财务报告编制基础对被审计单位历史财务信息作出的结构性表述,包括相关附注,旨在反映某一时点的经济资源或义务或者某一时期经济资源或义务的变化。相关附注通常包括重要会计政策概要和其他解释性信息。财务报表通常是指整套财务报表,有时也指单一财务报表。整套财务报表的构成应当根据适用的财务报告编制基础的规定确定。

管理层和治理层(如适用)在编制财务报表时需要:(1)根据相关法律法规的规定确定适用的财务报告编制基础;(2)根据适用的财务报告编制基础编制财务报表;(3)在财务报表中对适用的财务报告编制基础作出恰当的说明。编制财务报表要求管理层根据适用的财务报告编制基础运用判断作出合理的会计估计,选择和运用恰当的会计政策。

财务报表可以按照某一财务报告编制基础编制,旨在满足下列需求之一:(1)广大财

务报表使用者共同的财务信息需求（即通用目的财务报表的目标）；（2）财务报表特定使用者的财务信息需求（即特殊目的财务报表的目标）。

适用的财务报告编制基础的规定也决定了整套财务报表的构成。就许多财务报告编制基础而言，财务报表旨在提供有关被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的信息。对这些财务报告编制基础，整套财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表和相关附注。对另外一些财务报告编制基础，单一财务报表和相关附注也可能构成整套财务报表：（1）资产负债表；（2）利润表或经营状况表；（3）留存收益表；（4）现金流量表；（5）不包括所有者权益的资产和负债表；（6）所有者权益变动表；（7）收入和费用表；（8）产品线经营状况表。

三、财务报表编制基础（标准）

标准是指用于评价或计量鉴证对象的基准，当涉及列报时，还包括列报的基准。标准是审计业务和其他鉴证业务中不可或缺的一项要素。运用职业判断对鉴证对象作出评价或计量，离不开适当的标准。如果没有适当的标准提供指引，任何个人的解释甚至误解都可能对结论产生影响，这样一来，结论必然缺乏可信性。也就是说，标准是对所要发表意见的鉴证对象进行“度量”的“尺子”，责任方和注册会计师可以根据这把“尺子”对鉴证对象进行“度量”。

注册会计师在运用职业判断对鉴证对象作出合理一致的评价或计量时，需要有适当的标准。适当的标准应当具备下列所有特征：（1）相关性：相关的标准有助于得出结论，便于预期使用者作出决策；（2）完整性：完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素，当涉及列报时，还包括列报的基准；（3）可靠性：可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中，对鉴证对象作出合理一致的评价或计量；（4）中立性：中立的标准有助于得出无偏向的结论；（5）可理解性：可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。

在财务报表审计中，财务报告编制基础即是标准。适用的财务报告编制基础，是指法律法规要求采用的财务报告编制基础；或者管理层和治理层（如适用）在编制财务报表时，就被审计单位性质和财务报表目标而言，采用的可接受的财务报告编制基础。

财务报告编制基础分为通用目的编制基础和特殊目的编制基础。通用目的编制基础，旨在满足广大财务报表使用者共同的财务信息需求的财务报告编制基础，主要是指会计准则和会计制度。特殊目的编制基础，旨在满足财务报表特定使用者对财务信息需求的财务报告编制基础，包括计税核算基础、监管机构的报告要求和合同的约定等。

四、审计证据

注册会计师对财务报表提供合理保证是建立在获取充分、适当证据的基础上的。审计证据，是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的必要信息。

审计证据在性质上具有累积性，主要是在审计过程中通过实施审计程序获取的。然而，审计证据还可能包括从其他来源获取的信息，如以前审计中获取的信息（前提是注册会计师已确定自上次审计后是否已发生变化，这些变化可能影响这些信息对本期审计的相关性）

或会计师事务所接受与保持客户或业务时实施质量控制程序获取的信息。除从被审计单位内部其他来源和外部来源获取的信息外，会计记录也是重要的审计证据来源。同样，被审计单位雇用或聘请的专家编制的信息也可以作为审计证据。审计证据既包括支持和佐证管理层认定的信息，也包括与这些认定相矛盾的信息。在某些情况下，信息的缺乏（如管理层拒绝提供注册会计师要求的声明）本身也构成审计证据，可以被注册会计师利用。在形成审计意见的过程中，注册会计师的大部分工作是获取和评价审计证据。

审计证据的充分性和适当性相互关联。充分性是对审计证据数量的衡量。注册会计师需要获取的审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响（评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多），并受审计证据质量的影响（审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少）。然而，注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。审计证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境。

由于不同来源或不同性质的证据可以证明同一项认定，注册会计师可以考虑获取证据的成本与所获取信息有用性之间的关系，但不应仅以获取证据的困难和成本为由减少不可替代的程序。在评价证据的充分性和适当性以支持鉴证报告时，注册会计师应当运用职业判断，并保持职业怀疑态度。

五、审计报告

注册会计师应当针对财务报表（鉴证对象信息）在所有重大方面是否符合适当的财务报表编制基础（标准），以书面报告的形式发表能够提供合理保证程度的意见。

如果对财务报表发表无保留意见，除非法律法规另有规定，注册会计师应当在审计意见中使用“财务报表在所有重大方面按照〔适用的财务报告编制基础（如企业会计准则等）〕编制，公允反映了……”的措辞。

如果存在下列情形之一时，注册会计师应当对财务报表清楚地发表恰当的非无保留意见：（1）根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论；（2）无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

除审计准则规定的注册会计师对财务报表出具审计报告的责任外，相关法律法规可能对注册会计师设定了其他报告责任。如果注册会计师在对财务报表出具的审计报告中履行了其他报告责任，应当在审计报告中将其单独作为一部分，并以“按照相关法律法规的要求报告的事项”为标题。

第三节 审计目标

一、审计的总体目标

在执行财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标是：（1）对财务报表整体是否不